

戦略的コントロールと企業業績

成 松 恭 平

キーワード：フィードフォワード・コントロール、サイバネテックス・コントロール、マネジメント・コントロール、戦略経営、戦略類型

目 次

1. はじめに
2. 戦略的コントロール概念の意義
3. 戦略的コントロールと企業業績
4. むすび

1. はじめに

管理会計の意義を、「経営管理に役立つ経済的情報の提供という点に見い出すなら、経営学の動向に無縁であるわけにはいかず、絶えずその分野での発展を敏感に感知し、必要なものは摂取せねばならない」[武脇 (1993)、39ページ]。このような視点から、1965年にR.N.アンソニー (Robert N. Anthony) によって提唱された経営管理システムの構成要素の一つであるマネジメント・コントロールを中心としたこれまでの管理会計論の理論的枠組みにとらわれることなく、今日、必要性が叫ばれている戦略経営 (Strategic Management) を指向した管理会計の理論構築もまた重要な管理会計研究者の課題の一つであることが認識されている [小菅 (1995)、39ページ]。米国で経営戦略論のなかで特に戦略経営という用語が使用されるようになったのは1970年代の終わりからであり、経営学における戦略経営の研究は30年以上の歴史をもっていることになる [加治 (1999)、1ページ]。この間における戦略経営論研究の発展は目覚ましいものがあるが、他方で、これに呼応するように管理会計論の研究領域においても、1980年代には戦略的原価分析、戦略的コストマネジメント、あるいは戦略管理会計という概念が提唱されてきており [小菅 (1996)、329

ページ]、経営戦略あるいは戦略経営との結びつきで管理会計論の課題を考察する研究が進んでいる。

今日の企業環境は、不確実性と複雑性とで特徴づけられるといわれている。だからこそ経営戦略、戦略計画ないし戦略経営の重要性が指摘されているのだが⁸⁾、他方では、その戦略計画を策定したあとで、「予想外の事象が起こったり、そのために計画自体に齟齬が生じたとしても、その修正をするための情報を欠いている場合が多く、その修正をタイミングよく行うことが難しい」(Schreyoegg and Steinmann, 1987, p.91)というジレンマにも陥っている。今日の企業環境において企業が成功するかどうかは、経営戦略、戦略計画ないし戦略経営の質にかかわることとなる。この「戦略経営の質は、効率のよい戦略的コントロールによって保証される」(Guenther, 1991, p.62)といわれ、多くの論者もまた経営戦略、戦略計画ないし戦略経営には戦略的コントロールが重要であることを強調している(Schreyoegg and Steinmann, 1987, p.91)。そこで本稿では戦略的コントロール概念の枠組みを考える上でまずその意義について考察し、その後この戦略的コントロール概念の枠組で、管理会計論はどのような役割を果たすことができるかその可能性を探ってみたいと考える。

2. 戦略的コントロール概念の意義

(1) フィードバック・コントロールからフィードフォワード・コントロールへ

D.E.シェンデルとC.W.ホファー(D. E. Schendel and C. W. Hofer)は、戦略的コントロールとは、(1)経営戦略が計画どおりに実行されているかどうか、(2)経営戦略によって生み出された結果が意図された結果かどうか焦点をあてることだという(Schendel and Hofer, 1979, p.18)。この定義は、戦略経営プロセスの最後の段階であるフィードバックの段階であり伝統的なとらえ方である。この伝統的なフィードバックの枠組みでの戦略的コントロールは、戦略的コントロールの革新的な考え方を適切にとらえていないといえない。フィードバック・コントロールの特徴は、事後行動の統制であるということと、設定された標準は承認されたものとして当然に受け入れられているということにある。これは、戦略経営におけるコントロールとしては問題があるといわなければならない。1つは、既にとられた行動のフィードバックでは遅すぎて、戦略計画を訂正することができないということである。不確実な企業環境においては、どんなにすばやいフィードバックでも遅すぎると言うことになりかねない。他の一つは、設定標準は常に正であり、標準から乖離したものは悪であるという考え方である。しかしながら、当初標準を設定したときと状況が大きく変化したならば、その設定標準こそ悪といわなければならない。そこで、G. シュライエクとH. シュタインマン(Georg Schreyoegg and Horst Steinmann)は、

戦略的コントロール概念について次のような3段階モデルを提唱している (Schreyoegg and Steinmann, 1987, pp.94-96)。

企業目標が設定されたならば、この目標を達成するための具体的な戦略計画を策定しなければならない。このばあい、戦略計画設定プロセスにおいて内外の環境についての前提条件を確認しておかなければならない。しかしながら、不確実性と複雑性という特徴で示すことのできる今日の企業環境において、すべての前提条件を確認することはできないし、また、予測どおりにならないというリスクを孕んでいる。そこで戦略的コントロールの第1の役割は、この前提条件をコントロール (premise control) することである。次に、計画設定段階では確認できない、あるいは、予測できない重要問題について、戦略実行自体をその情報源として利用する。つまり第2の戦略的コントロールは、戦略実行コントロール (implementation control) である。最後に、前提条件コントロールおよび戦略実行コントロールで補足しえない問題について更に補完する必要がある。それが第3の戦略的コントロールである戦略的監視 (strategic surveillance) である。

(2) サイバネティックス・コントロールシステム

T.ギュンター (Thomas Guenter) は、今日の企業環境の特徴から戦略的コントロール概念について次のような定義をしている (Guenter, 1991, S.63)。企業内外の急速な環境変化に対して企業の経済性をしっかり統制するために、環境変化を予測した経営戦略を勧める戦略的思考がまずあることが前提である。企業というものは、企業環境の変化が発生したあとになって、行動修正をするという危険負担をせずに、タイミングよく、資源戦略および製品/市場戦略を環境変化に合わせていかなければならない。戦略的コントロールとは、この戦略的思考を、プロセス自体が統制されているサイバネティックス・プロセスによる報告制度の中に組み込んだものであるとする。戦略計画それ自体は、戦略的コントロールシステムの一部分でしかない。戦略的コントロール概念は、目標計画、戦略的早期警戒、戦略事業単位の構築、戦略的インセンティブ・システム、戦略計画と業務執行計画のインターフェースなど多くの個別要素からなり、これらの個別要素からなる戦略的コントロールは、企業の意味決定プロセスの中に埋め込まれていくことになる。企業の意味決定プロセスは、全社共通目標からはじまって、具体的な全社の予想貸借対照表、予想損益計算書、予想資金計画の作成でおわる一連のプロセスである。したがって、戦略的コントロールは、オペレーショナル・コントロールと密接に結び付けられることになる。また、戦略的コントロール概念は、戦略分析、戦略発見、戦略評価、最適戦略、最適戦略具体化のための意思決定にわたることができる戦略計画プロセスに、コントロール・プロセスとして、対照されることになる。

N.ウィーナー (Norbert Wiener) は、1948年にギリシャ語で「舵手」を意味するサイ

バネテックスという言葉を「動物と機械における通信と制御を取り扱う学問」と定義している。サイバネテックスの目的は、動物、脳、機械、工場、社会などの具体的な組織体や、言語、情報、制御、認識過程などの記号化されうる概念について、生体と機械に共通する本質的な問題をとらえ、モデルを設定して理論を展開し、得られた結果をいろいろな分野に応用することである。その応用例として、「目標を追跡する制御システム」を考えてみる。人間が手で物体をつかもうとするときは、目で物体の位置と手の位置を測定し、脳は両者の位置の差を認識し、次にどの方向に手を動かすべきかを考え、手に運動の指令を与える。つまりこのシステムは、現在の状態の測定、最終目標の設定、両者の差の確認、次の行動に対する指示と実行という四つの要素からなる²⁹。ギュンターは、これらの四つの要素と戦略経営における戦略的コントロール概念を重ね合わせていると考えられる。別言すれば、前述のシュライエクとシュタインマンが、戦略的コントロール概念を3段階のフィードフォワード・システムとして概念化したものを、戦略経営プロセスの中で戦略的なフィードフォワード・コントロールをさらに具体的に示したのとも言えよう。

(3) 戦略的コントロール概念とマネジメント・コントロール概念

前述の戦略的コントロール概念の意義からも明らかなように、今日の企業環境の変化は、これまで管理会計論の中心課題であったマネジメント・コントロール概念の定義を修正する必要性を示している (Otley, 1994, p.298)。マネジメント・コントロールシステムは、競争優位と優れた業績とをもたらすために事業戦略を支援するように明示的に適応させるべきであるという意見 (Dent, 1990, pp.3-24) や、高い企業業績は、組織環境、経営戦略、内部構造及びシステムのマッチングから生ずるなどという証拠が提示されている (Govindarajan and Gupta, 1985, pp.51-66)。

K.ラングフィールド・スミス (Kim Langfield-Smith) は、1965年にアンソニーによって定義されたマネジメント・コントロール概念には、会計数値を基礎にした計画、統制、監視、業績測定などの統合システムでコントロールしようとしていること、および、マネジメント・コントロール概念を、戦略的計画とオペレーショナル・コントロールから人為的に分けようとしていること、これら2つに問題があることを指摘している (Langfield-Smith, 1997, p.208)。M.グールドとJ.J.クイン (Michael Goold and John J. Quinn) も、戦略的コントロールとは、長期的な戦略目標の達成と結びついた短期的業績指標を展開するために、競争上の基準を形成し、非財務的業績尺度を利用することと関係していると述べて (Goold and Quinn, 1990, pp.43-53)、会計数値を中心としたマネジメント・コントロール概念の定義修正を暗示している。また、いわゆるエンパワーメントの増大から、中間管理者層はマネジメント・コントロールとの適合性を減少させ、その代わりに、経営戦略の重要性を増大させてきているということが今日の状況である (Otley, 1994, p.289)。

こうしたことから、ラングフィールド・スミスは、アンソニーによって当初述べられたような戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールという関係はもはやあてはまらないと指摘する (Langfield-Smith, 1997, p.207)。

戦略的コントロールの対象である戦略経営では、戦略形成から戦略実行へ進行するもの⁴³として概念化されるばあいが多い。戦略形成は、多分に認識的性質をもつものであり、戦略実行は選択された経営戦略を行動に移すことと分類されることがある。戦略計画が戦略形成か戦略実行かいずれの範疇に入るかは議論のあるところだが、戦略形成＝戦略計画、戦略実行＝マネジメント・コントロールとして両者を分離して理解することが一般的である⁴⁴。しかしながら、武脇 [(1994)、9 ページ] も指摘しているように、「従来のような、戦略形成＝戦略計画、戦略実施＝マネジメント・コントロールとして両者を分離するのは誤りであり、マネジメント・コントロールシステムは戦略実施ばかりでなく、戦略の形成にも重要であるとして、また制限と監視用具以上のものと認識」する必要があるだろう。

3 戦略的コントロールと企業業績

(1) 戦略形成と企業業績

S.S.トゥーネとR.J.ハウゼ (Stanley S. Thune and Robert J. Hause) は、1970年代初めに戦略的コントロールシステムの企業業績への影響を調査している。彼らは、米国企業36社について公式の長期計画をもつ企業と公式の長期計画をもたない企業に分類し、公式の長期計画をもつ企業つまり戦略的コントロールシステムを導入している企業は、公式の長期計画をもたない企業よりも良い業績となるかどうか5つの業績指標によって分析している (Thune and Hause, 1970, pp.81-87)。

また、D.M.ヘロルド (David M. Herold) は、トゥーネとハウゼのデータを基礎に、計画をもつ企業と計画をもたない企業のそれぞれ5社ずつ計10社の比較を別の3つの業績指標によって行っている (Herold, 1972, pp.91-102)。

これら2つの調査結果は、「計画をもつ企業」が、「計画をもたない企業」よりも、より良い業績をあげるというものであった。

また、アンゾフらは、米国企業の買収問題について長期間の調査を実施している。これもまた同様に93の企業について、計画をもつ企業と計画をもたない企業を21の財務指標によって比較している。この調査で、計画をもつ企業は、計画をもたない企業よりも、より良い業績をあげるという仮説が統計的に有意 ($\alpha < 5\%$) であることを明らかにしている。しかしながら、ギンターは、この調査は、複雑な戦略的コントロール概念のなかで、買収問題という部分計画をもつかどうかということだけの限定的結果だということに注意しておかなければならないと指摘する (Guenter, 1991, S.65)。L.W.ルー (L. W. Rue)、

D.W.カーガーとZ.A.マーリク (D. W. Karger and Z. A. Malik) の調査も相対的に同様のテスト・デザインに基づいている。ルーは、米国企業386社の計画指向の度合いを、3年以上の計画期間、戦略資源計画、戦略的サイバネテックス・コントロールシステムという戦略的コントロールの構成要素によって分類している。調査結果は、計画をもつ企業が計画をもたない企業より、より良い業績をあげているのは、投資財産業の大企業に対してであり、サービス・消費財企業に対しては、統計的に有意ではないが、計画をもたない企業がより良い業績をあげているということが確かめられている。カーガーとマーリクの調査結果では、米国企業38社について10~13の業績指標に対して計画をもつ企業のほうが、計画をもたない企業よりもよい業績をあげていることが確かめられている (Guenter, 1991, S. 65)。興味深いのは、このときの調査で、計画をもたない企業は、配当金あるいは株価のような資本市場での業績指標については、より良い業績をあげているということである。

資本市場関連の業績指標による調査は、R.J.クドラ (Ronald J. Kudla) の米国企業328社の調査にも示されている。戦略計画をもつ企業の株主は、戦略計画をもたない企業よりも多く「異常利益」(abnormal return) をうけとることができるかどうかを調査している。しかしながら、両者の差異を区別することはできていない。彼は、株のベータ値が戦略計画の導入によって当該企業に対してどのように変化するかも調査している。戦略計画を導入した企業のベータ値は小さくなることが示された (Kudla, 1980, pp.5-20)。ベータ値は市場全体に対する当該企業の市場リスクの尺度であるから、戦略計画を導入することが市場リスクを減少させるということがいえるかもしれないが、この調査結果は統計的に有意 (5%) なものではなかった。

P.H.グリーンヤーとD.ノーバーン (P. H. Grinyer and D. Norburn) およびM.レオンティアデスとA.テゼル (Milton Leontiades and Ahmet Tezel) の調査は、前述までの調査よりも大きなデータベースを利用して戦略的コントロールの強度を測定して業績と比較している。グリーンヤーとノーバーンは、英国21企業の91人の主任と面談して、意思決定プロセスに与える要素について質問している。互いの意見が不一致であったり目標認識が異なっていると、企業業績に影響を与えることが確かめられたが、他方で、公式の計画システムが存在していることがよりよい業績となるということとの関連性を見出すことはできなかった (Guenter, 1991, S.66)。レオンティアデスとテゼルは、米国企業61社について計画指向の度合いの測定を回答者自身の評価によって決めさせたが、その回答者自身の評価と5つの業績指標とは有意な関係 ($\alpha=10\%$) を見出すことはできなかった (Leontiades and Tezel, 1980, pp.65-75)。

これらの調査についていくつかの問題も指摘されうる (Guenter, 1991, S.69)。複雑な戦略的コントロールシステムの一部である長期計画あるいは戦略計画の導入企業かそうでな

いかという側面だけで調査が行われている。また、戦略的コントロールシステムの戦略形成部分における意思決定とその結果の業績とはかなりのタイム・ラグがあると考えられるがこの考慮があまりされていない。コントロール指向の度合いについて回答者に判断させている。さらに、重大なことは統計的な有意性がない調査も散見されたということである。そこで、ギンターはこれらの問題を考慮した上で、134の独企業について戦略的コントロールシステムの指向度合いを5段階に分けて、これらと5つの業績指標との関係を調査した。その結果は、最も指向度の高い戦略的コントロールシステムを採用している企業よりも、戦略的コントロールシステムの指向度が次段階の企業のほうが、業績は良好であった (Guenter, 1991, S.79)。これは、戦略的コントロールシステムは業績をよくするが、行きすぎは問題ということを示している。また、戦略的コントロールシステムの質にも業績の良し悪しはかかわってくるだろう。例えば、短期的指向のインセンティブシステムは、将来の成功を目指す長期的な戦略計画に無関心をもたらすかもしれない (Guenter, 1991, S.80)。この場合には戦略的コントロールシステムは、業績に対して逆に作用することになると考えられる。ギンターは、自己資本利益率、総資本利益率、売上高利益率、総資本対キャッシュフロー率、売上高成長率を業績指標として採用している。これらの指標のうち、戦略的コントロールシステムの指向度と業績との関係を判断するのに最も適した指標はキャッシュフロー率であった (Guenter, 1991, S.80)。他の比率は、期間損益計算の欠点として指摘されている政策的な問題などが根底にあるため業績をゆがめる可能性があるのかもしれない。

C.D.イットナーとD.F.ラーカー (Christopher D. Ittner and David F. Larcker) は、戦略計画のうち特に品質戦略を強調する企業は、これに対応する戦略的コントロールシステムを利用するかどうか、さらにこの両者の関係と業績はどうなのかを調査している。この調査には、日米加独の自動車産業およびコンピュータ産業249社が選ばれている。彼らの結論は以下の通りである (Ittner and Larker, 1997, pp.293-314)。戦略計画において品質戦略を強調する企業は、これに対応する戦略的コントロールシステムを利用する傾向がある。ただし、各国間に格差がみられた。米独企業は、品質戦略と品質戦略に指向した戦略的コントロールシステムとに相対的に強い関係を示したが、日本企業は、品質戦略とは関係なく広く戦略的コントロールシステムを利用する傾向があった。また、戦略的コントロールシステムの利用によって、業績をあげることができるかという問題については、戦略的コントロールシステムの要素によって、また、産業によってさまざまであり、戦略的コントロールシステムのいくつかは負の関係があることが示された。

以上の調査結果は、戦略的コントロールシステムの利用企業は、利用しない企業よりも業績が良いということを一般的にはいうことができることを示してはいたが、戦略的コントロールシステム利用度の高い企業が、必ずより良い業績となるということにはつながら

ないということも示していた。ときには、戦略的コントロールシステムが逆に作用する場合もみられた。これは、ギンターの調査およびイットナーとラーカーの調査からも明らかなように戦略的コントロールの行きすぎあるいは質の問題が非常に重要であることを示している。また、業績尺度については、カーガーとマーリクの調査、クドラの調査における資本市場関連の業績指標、あるいはギンターのキャッシュフローの業績指標についての含意は、最近の傾向として、企業が業績指標として市場関連の指標を重要視することから大変興味深い結果である。

(2) 戦略実行とコントロールシステム

① 規範的な基本類型とコントロールシステム

戦略形成プロセスで最適戦略が選択されたならば、この選択された最適戦略を実行するための具体的な行動計画ないし策が必要である。マネジメント・コントロールシステムは、その具体的な行動計画の支援システムとして機能する。したがって、戦略実行とマネジメント・コントロールシステムは密接につながっている。

1970年代後半以降、経営戦略を広く組織的脈絡の中でとらえ、経営戦略、組織、管理システムの相互の関係をパターン化して分析しようとする戦略経営の議論が行われるようになったことは既に述べたとおりである。R.W.マイルズとC.C.スノウ (Raymond E. Miles and Charles C. Snow) はその代表的な論者である。彼らは、組織の環境適応パターンとして、防衛型、探索型、分析型という3つを識別している⁹⁾。防衛型は、狭い製品市場で、ほとんど製品開発を行わず、効率を高めることを重要視し、価格競争を高めようとする。したがって、重要な組織機能は、マーケティングや研究開発ではなく、財務や生産ということになる。他方、探索型は、市場機会を絶えず調査し、自らが変化を積極的に生み出し、こうとすることなので、重要な組織機能は、マーケティングや研究開発であり、財務や生産ではない。したがって、効率性や利益などの業績はそれほど重要なことではない。分析型は、防衛型と探索型を組み合わせた特徴をもつ戦略類型である [土屋・内野・中野 (1983)、47-126ページ]。防衛型と探索型をとる組織のコントロールシステムは対照的な特徴を示している。

マイルズとスノウは、防御型戦略をとる組織のコントロールシステムは、新製品の開発や市場機会の発見のためには向かないものとなるが、前述のように、その焦点は財務、生産となることから、生産性・効率性を最重要課題とするものとなり、それは非常に詳細で不確実性を減少させる問題解決型となるシステムであるという。さらに、この戦略型のコントロールは、中央集権型でフィードフォワード・コントロールに高い信頼性をおくことになるともいう。他方、探索型戦略は、多くの環境変化にさらされることから包括的コントロールシステムをもつことは難しく、問題解決型というよりも問題発見型の特徴を持

ち、結果指向の効果を問うものとなっている。詳細に取り決めた職務内容や標準作業手続きはないほうが、探索型戦略をとる組織では革新性を勧めることができるということであろう。

経営戦略は、また階層別に企業戦略、事業戦略または競争戦略、機能別戦略とに区別することができる。企業は全社戦略によって、全社的に事業を調整管理する一方、それぞれの事業や製品ごとの、いわゆる事業戦略が、特に市場や競争相手に目を向けると競争戦略ということになるが、不可欠となる。事業戦略は、その事業目的は何か、いわゆるミッションとそのミッションを達成するためにどのように競争をすべきかという2つの面によって決定することができる (Anthony and Govindarajan, 2001, p.570)。まず事業目的は、一般的には、ビルト、ホールド、ハーベスト、ダイベストの4つがある。ビルトミッションは、短期的利益やキャッシュフローを犠牲にしても、マーケットシェアを拡大することを目標とする。ホールドミッションは、マーケットシェアおよび競争上のポジションの防御を目標とする。ハーベストミッションは、マーケットシェアを犠牲にしても短期的利益やキャッシュフローを増加させることを目標とする。ダイベストミッションは、事業からの撤退を意味する (Anthony and Govindarajan, 2001, p.571)。

どのように競争すべきかということについて、M. ポーター (Michael Porter) は、差別化戦略、コストリーダーシップ戦略、集中戦略の3つを基本の競争戦略としてあげている。差別化戦略は、顧客が価値を認める属性をもつ製品またはサービスを提供することに焦点をあてる。品質、デザイン、ブランド、顧客サービスなどは重要な競争優位の源泉である。コストリーダーシップ戦略は、低コストに基づく低価格販売の実現によって競争相手に打ち勝つことを意味する。この場合の競争優位は、規模の経済性、有利な材料購入価格、技術の優位性などから生ずる。集中戦略は、一部の市場でコストリーダーシップ戦略もしくは差別化戦略で競争優位を築くことをいう [土岐・中辻・服部 (1982)、56-62ページ]

彼は、高く構造化された組織は、コストリーダーシップ戦略を支援するという。他方、差別化戦略は、創造性と革新性を勧めるために、公式的なコントロールシステムというよりも、調整を通じたコントロールシステムに依存するとする [土岐・中辻・服部 (1982)、63ページ]。

② 実態調査による基本戦略とコントロールシステムの関係

D.ミラーとP.H.フリーゼン (D. Miller and P. H. Friesen) は、製品の革新性によって保守的組織と起業家的組織とを識別している。コントロールシステムの役割は、保守的組織では、マーケットシェアの極度の落ち込み、製品陳腐化による売上高の減少、収益性の減少を示して革新の必要性を知らせるシグナルであるが、他方、起業家的組織では、革新性を制限しなければならない場合のシグナルを送るために必要なものであった。後者の組織では、前述のマイルズとスノウの探索型戦略をとる組織で示されたと同じように、精巧

な財務上のコントロールはなかった (Miller and Friesen, 1982, pp.1-25)。

P.N.カンドバラ (Pradip N. Khandwalla) は、コントロールシステムと経営戦略の性質を決定する環境要素である競争との関係を調査している (Khandwalla, 1972, pp.275-285)。

彼は、競争を製品、価格、マーケティングの3つに分けて調査した結果、競争が強まれば強まるほど公式的なコントロールシステムに依存するという関係を発見している。特に製品競争が強まるとコントロールシステムへの依存が高まる関係があることがわかった。その理由として彼は、製品競争は複雑な組織を必要とするということをあげている。たとえば、製品開発、新製品の市場テスト、市場調査などの必要は、分権的な専門機能組織をもたらすことになる。したがって、組織を統合するためのコントロールシステムが必要とされるからだと考えたのである (Khandwalla, 1972, p.283)。カンドバラの調査は、コントロールシステムと経営戦略を決定する要素の1つと考えられる競争との関係を調査したものであるが、激しい製品競争に直面している企業は、前述した探索型戦略または差別化戦略をとる企業の可能性が高いかもしれないと推論すると、この結果は規範的な基本戦略類型とコントロールシステムの関係とは異なることになる。

R.サイモンズ (Robert Simons) の調査もまた、マネジメント・コントロールシステムと経営戦略の関係を、探索型と防衛型の組織に分けて調査している (Simons, 1987, pp.357-374)。彼の調査で、次のことがわかった。一つは、高い業績を上げている探索型の組織では、コストコントロールにはほとんど注意を向けないが、予測データ、タイトな予算目標、結果のモニタリングを重視しているということ。他の一つは、探索型と比較して防衛型の組織では、あまり強いコントロールシステムを利用していないということ。後者の結果は、特に大企業でそうであった^⑧。この調査もまた、前述したマイルズとスノウ、あるいは、ポーターの基本戦略におけるコントロールシステムと一致していない。したがって、次のような疑問が生ずる。第一に、なぜ探索型の組織に、調査結果のような公式コントロールが重要であったのか、第二に、なぜ、防衛型の組織に、コントロールシステムがあまり必要とされなかったのか。特に、大企業の防衛型組織において。同時に、防衛型の大企業と小企業のように、組織規模がコントロールシステムの重要性になぜ差異をもたらすのか。これらの問題について、サイモンズは答えていない。いくつかの説明が可能かもしれないが、ここでは、J.Fデント (Jeremy F. Dent) の解釈をしてみることにしよう (Dent, 1990, pp.3-25)。

第一の疑問に対して、探索型の組織では、コントロールシステムは、リスクテイクングを制限するかもしれないということが考えられる。特に、製品開発や市場革新の責任者に、権限が委譲されている場合、コントロールシステムは、探索型組織によって勧められている革新の行きすぎを抑制する役割があるかもしれない。これは、前述のミラーとフ

リーゼンの調査結果の結論と一致している。さらに、探索型の組織は、難しい仕事と環境の不確実性に直面するので、組織学習をすすめるために業績のモニタリングが必要なかもしれない。また、財務コントロールは、広範な探索型活動をとらえることのできる唯一の方法であるかもしれない。

第二の疑問について、防衛型は、組織が安定的であるので、強いコントロールシステムを必要としないかもしれないし、もっと効果的に非財務的尺度を使って効率性を達成しているのかもしれない。デントの解釈で示されるように、戦略的指向が高まるにつれて、非財務的尺度への注目が集まってきているが次のような調査結果も示されていることを示しておきたい。

M.A.アバーネシーとA.M.リリーズ(Margaret A. Abernethy and Anne M. Lillis)は弾力的製造戦略へのマネジメント・コントロールシステムの影響を調査している。この調査によれば、弾力的製造戦略をとらない企業は、財務上の効率性尺度の利用によって業績が高まることがわかった。しかしながら、弾力的製造戦略をとる企業は、財務上の効率性尺度の利用では業績は高まらないことがわかった(Abernethy and Lillis, 1995, pp.241-258)。G.ハリソン、S.ペレラおよびM.プール(G. Harrison, S. Perera and M. Poole)は、アバーネシーとリリーズの調査をさらに展開して、弾力性だけではなく、低価格、高品質、信頼性を加えた4つの要素を達成する顧客指向の製造戦略について調査した。この結果は、非財務上の尺度の利用によって顧客指向の製造戦略を追求する企業の業績を高めることはできなかった。

4 むすび

本稿では、「伝統的な管理会計では、管理会計と経営戦略との関係がほとんど論じられてこなかった。たとえば、経営戦略の形成過程で、管理会計はどのような情報を提供しうるのか、どのような情報を提供するのがよいと考えられるのか、経営戦略の実行過程で管理会計はどのような役割を果たしうるのかについてほとんど論じられてこなかったのである。」[小林(啓)(1993)、50ページ]という指摘、特に、「戦略策定に管理会計システムがいかに影響を与えていくかという側面が検討されており、今後、重要な研究課題となることが予想されている。」[武脇(1993)、58ページ]という指摘に対して、管理会計を戦略的コントロールという枠組で捉えようとした。

そのために、まず戦略的コントロール概念の意義について、フィードフォワード・コントロール、サイバネテックス・プロセス、マネジメント・コントロールという3つの視点で捉え、次に、戦略経営を戦略形成、戦略実行とに分けて戦略的コントロールシステムが企業業績に有効かどうかの考察を行った。戦略形成段階では、業績に対して絶対に有効であ

るとはいえないことが明らかにされた。しかしながら、戦略的コントロールシステムの過度の導入は慎まなければならないが、多くの個別要素をもつ戦略的コントロールシステムの質を高めていく努力により企業業績は高まることが予測された。また、戦略的コントロールによって達成される企業業績を測定する業績指標について、市場指向が叫ばれている今日、新たな業績指標と戦略的コントロールの関係を調査することもまた重要な今後の課題であると考えられる。

戦略実行の段階では、サイモンズの調査結果は重要である。不確実性といわれる今日の企業環境において、マイルズとスノウによって識別された戦略類型である探索型は、企業の成功を導く重要な組織戦略であると考えられる。この探索型の組織では、コントロールシステムは革新性を導くためにあまり厳格には利用されないと提示されてきた。しかしながら、これとは対照的に、探索型の組織は、予測データ、タイトな予算目標、結果のモニタリングなど財務上のコントロールを重要視することによって高い業績を上げているということが調査から明らかにされた。他方、今日の戦略的指向から非財務的な尺度への関心が高まっているが、探索型組織において選択される機能別戦略だと思われる弾力的製造戦略および顧客指向の製造戦略と企業業績の関係調査では、非財務的尺度の利用によって業績は高まらないという結果が、それぞれアバーネシーらやハリソンらによって示された。非財務的尺度は今後さらに検討していくべき課題であるかもしれないが、これらの結果は、不確実性の環境のなかにおいても、公式的な厳格な会計コントロールシステムが有効に作用しうる可能性のあることを示しているのかもしれない。

以上のことから戦略形成、戦略実行と進行する戦略経営を支援する戦略的コントロール概念の枠組においても、これまでマネジメント・コントロールシステム中心に論じられてきた管理会計の果たす役割の重要性が再確認された。

戦略的コントロールは、たえず変化する環境に照らして、企業の長期的な収益性を確実にすることを意味するといわれている (Guenther, 1991, p.87)。そのため、これまでも戦略的コントロール概念やその手法についてさまざまな議論が展開されてきている。本稿で明らかにされたことを基礎に、さらに戦略的コントロールプロセスあるいは個々の戦略的コントロール手法が、特に管理会計との関連で、戦略形成、戦略実行のなかで、企業の長期的な収益性とどのように関わるができるかを明らかにしていくことを今後の課題としたい。

注

- (1) 経営戦略、戦略計画、戦略経営の諸概念の区別については、「戦略経営、経営戦略とシステムおよび組織の三位一体の環境対応メカニズムをいう。経営戦略は、企業の環境対応の内容であり、その本質は経営構造の現状否定にある。システムとは、企業の環境対応の方式であり、代表的な方式は計画作

成プロセスであり、これによって社員間に、経営戦略に関する理解・共感・共鳴・共有の輪を広げることになる。別言すれば、戦略経営とは、経営戦略を計画作成システムによって開発（戦略計画）し、それに組織能力開発を追加・融合させたものである〔中村・黒田（1990）、訳者まえがき、2-3ページ〕に依った。

(2) ブリタニカ国際大百科事典（1993）

(3) 戦略形成と戦略実行という分類は、経営戦略が意図的な意思決定の流れの結果であることを意味しているが、すべてがこのようになるわけではない。意図された戦略とは公式に計画された戦略をいうが、H. ミンツバーグ（Henry Mintzberg）は、意図された戦略はその実行する間に現実離れた予測、環境変化の判断ミス、計画変更によって必ずしも実現されないかもしれないという。実現された戦略は、意図された戦略から生ずるかもしれないし、偶然から生ずるかもしれない。マネジメント・コントロールシステムが意図された戦略を実現するために設計されたものであるとすると、意図された戦略ではなく別の戦略が実現するならばこのシステムが有効に機能しているかどうかの疑問は残っている（Langfield-Smith, 1997, p.210）。

(4) アンソニーは、戦略形成は組織目標とその組織目標を達成するための経営戦略の意思決定プロセスをいう（Anthony and Govindarajan, 2001, p.9）、他方、マネジメント・コントロールとは、これらの経営戦略の実行プロセスをいう（Anthony and Govindarajan, 2001, p.10）、としている。戦略計画とは、戦略的意思決定をどのように実行すべきかと言うことを文書化したものであり、手続き規定のある体系化されたものだが、戦略形成とは、非体系化されたもので、いつでも、だれからでも価値あるものと判断されたならば、手続き規定に関わらず即刻分析されるものであるとする（Anthony and Govindarajan, 2001, p.301）。したがって、アンソニーの認識では戦略計画もマネジメント・コントロール同様に戦略実行の中に入ることになる。

(5) マイルズとスノウは、この他に受身型（reactor）という戦略類型を示している。受身型は、変化にうまく適応できない不安定な組織であり存続は困難としている。防衛型、探索型、分析型はそれぞれ環境適応パターンをもっていて、それぞれに環境に適応していくことができる戦略組織ということになる。

(6) 高い財務上の業績をあげる大企業は、タイトな予算目標、結果のモニタリングの利用とは負の相関を示した。タイトな予算目標と正の相関を示したのは、小企業だけであった。

参考文献

- 加治敏雄（1999）、『戦略的企業管理論の構想—ドイツ学説の研究—』中央大学出版部。
- 小菅正伸（1995）、『戦略管理会計の構造—スミスの所説を中心として—』『商学論究』第43巻第1号、39—63ページ。
- 小菅正伸（1996）、『戦略管理会計の理論的基礎』『商学論究』第43巻第2—4号、329—352ページ。
- 小林啓孝（1993）、『戦略的管理会計の枠組み』『三田商学研究』第35巻第6号、50—64ページ。
- 武脇誠（1993）、『戦略管理会計論—序論—』『富大経済論集』第39巻第1号、39—63ページ。
- 武脇誠（1994）、『戦略管理会計論—新しい観点からの探求—』『富大経済論集』第40巻第1号、1—28ページ。
- 土屋守章・内野崇・中野工訳、R. E. マイルズ・C. C. スノー著（1983）、『戦略型経営』ダイヤモンド社。
- 土岐坤・中辻満治・服部照夫訳、M. E. ポーター著（1982）、『競争の戦略』ダイヤモンド社。
- 中村元一・黒田哲彦訳、H. I. アンソフ著（1990）、『最新・戦略経営』産能大学出版部。
- Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, tenth Edition, McGraw-Hill, 2001.

- Dent, Jeremy F. (1990), "Strategy, Organisation and Control : Some Possibilities for Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.3-24.
- Goold, Michael and John J. Quinn (1990), "The Paradox of Strategic Controls," *Strategic Management Journal*, Vol.11, pp.43-57.
- Govindarajan, Vijay. and Gupta, Anil K. (1985), "Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, pp.51-66.
- Guenther, Thomas (1991), "Erfolgswirkung des Strategischen Controlling," *Zeitschrift fuer Betriebswirtschaft, Ergaenzungheft*, 3/91, S.61.ff.
- Harrison, G., S. Perera and M. Poole (1997), "Customer-Focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-Financial Performance Measures : A Research Note," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.6, pp.557-572.
- Herold, David M. (1972), "Long-Range Planning and Organizational Performance : A Cross-Valuation Study," *Academy of Management Journal*, Vol.15, No.1, pp.91-102.
- Ittner, Christopher D. and David F. Larcker (1997), "Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.3/4, pp.293-314.
- Khandwalla, Pradip N. (1972), "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls," *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp.275-285.
- Kudla, Ronald J. (1980), "The Effects of Strategic Planning on Common Stock Returns," *Academy of Management Journal*, Vol.23, No.1, pp.5-20.
- Langfield-Smith, Kim (1997), "Management Control Systems and Strategy : A Critical Review," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2, pp.207-232.
- Leontiades, Milton and Ahmet Tezel (1980), "Planning Perceptions and Planning Results," *Strategic Management Journal*, Vol.1, pp.65-75.
- Miller, Danny and Peter H. Friesen (1982), "Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum," *Strategic Management Journal*, pp.1-25.
- Otley, David (1994), "Management Control in Contemporary Organizations : Towards a Wider Framework," *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.289-299.
- Schendel, D. E. and C. W. Hofer (1979), *Strategic Management*, Boston, Tront: Little, Brown.
- Schreyoegg, Georg and Horst Steinmann (1987), "Strategic Control : A new Perspective," *Academy of Management Review*, 1987, Vol.12, No.1, pp.91-103.
- Simons, Robert (1987), "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.4, pp.357-374.
- Thune, Stanley S. and Robert J. Hause (1970), "Where Long-Range Planning Pays Off- Findings of a survey of formal, informal planners," *Business Horizons*, Vol.13, No.8, 1970, pp.81-87.